

2 Verrechnungspreise als Mittel der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung

2.1 Ermittlung angemessener Verrechnungspreise

2.1.1 *Problematik grenzüberschreitende Konzernbesteuerung*

Ein Konzern ist definiert als ein wirtschaftlicher Verbund von rechtlich selbstständigen Unternehmen. Kennzeichnend ist in diesem Zusammenhang, dass das Unternehmen, welches die Leitung des Konzerns ausübt (Mutterunternehmen), Einfluss auf die Entscheidungen der übrigen Konzernunternehmen (Tochterunternehmen) nehmen kann.¹⁰ Um wettbewerbsfähig zu bleiben oder auf neuen Märkten tätig zu werden, sind Konzerne oftmals international tätig.¹¹ Die Besteuerung solcher multinationaler Konzerne gestaltet sich jedoch schwierig. Dieses Problem liegt darin begründet, dass das jeweilige nationale Steuerrecht nicht am Konzern als wirtschaftliche Einheit anknüpft, sondern an den einzelnen rechtlich selbstständigen Einheiten (Trennungsprinzip), welche im Inland ansässig sind.¹² Die jeweiligen Steuerhoheiten werden daher fordern, den Gesamtgewinn des Konzerns so auf die Konzernunternehmen aufzuteilen, dass jedes Unternehmen den Erfolg erzielt, der aus seiner wirtschaftlichen Tätigkeit resultiert. Um eine solche verursachungsgerechte Zuordnung der Erfolge zu gewährleisten, muss unterstellt werden, dass die rechtlichen Einheiten sich wie unabhängige Unternehmen verhalten. Praktisch wird die verursachungsgerechte Aufteilung daher so umgesetzt, dass das Verhalten der Unternehmen dem Verhalten fremder Dritter gegenüber gestellt wird (sog. Fremdvergleichsgrundsatz).¹³

Grundsätzlich kommen für eine verursachungsgerechte Verteilung zwei Methoden in Frage. Bei der indirekten Methode wird der Gesamtgewinn des Konzerns anhand einer Schlüsselung auf die einzelnen Konzernunternehmen aufgeteilt.¹⁴ Hauptproblem ist die Ermittlung eines Zerlegungsmaßstabs, der den Gesamtge-

¹⁰ Vgl. Pelka, J./Niemann, W., Jahres- und Konzernabschluss, 2010, Rn. 586W.

¹¹ Vgl. Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S. (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2008, Kap. 8 Rn. 251 f.

¹² Vgl. Oestreicher, A., Gewinnabgrenzung, 2003, S. 3 f.

¹³ Vgl. Scheffler, W., International, 2009, S. 82 f.

¹⁴ Vgl. Scheffler, W., International, 2009, S. 83.

winn so aufteilt, dass den einzelnen Konzernunternehmen ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zugeordnet werden kann.¹⁵ Daher wird die indirekte Methode für die Gewinnermittlung der einzelnen Konzernunternehmen international abgelehnt.¹⁶

Im Gegensatz dazu stellt die direkte Methode auf die einzelnen vom Konzernunternehmen getätigten Transaktionen ab und ermittelt den wirtschaftlichen Erfolg mithilfe einer eigenständigen Gewinnermittlung. In dieser werden dabei nicht nur Vertragsbeziehungen mit fremden Dritten berücksichtigt, sondern ebenso die zwischen den Konzernunternehmen.¹⁷ Die Wertansätze für die zwischen den Konzernunternehmen übertragenen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen bezeichnet man in diesem Zusammenhang als Verrechnungspreise.¹⁸ Da die Höhe der Verrechnungspreise unmittelbar den Erfolg des Konzernunternehmens beeinflusst, kommt ihnen eine Einkommensverteilungsfunktion zu.¹⁹ Problematisch ist in dieser Hinsicht, dass zwischen den Konzernunternehmen kein Interessengegensatz wie zwischen fremden Dritten besteht. Damit besteht die Gefahr, dass durch überhöhte oder zu niedrige Verrechnungspreise Gewinne ins Ausland transferiert werden.²⁰ Dieser Entziehung des nationalen Besteuerungsanspruchs hat der Gesetzgeber mit verschiedenen Korrekturvorschriften vorgebeugt.²¹ Daher werden die einzelnen Transaktionen jeweils auf ihre Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz überprüft.²²

Im folgenden Kapitel sollen die Rechtsgrundlagen für eine solche Angemessenheitskontrolle der Verrechnungspreise vorgestellt und daran anschließend ihre Beziehung untereinander erörtert werden.

¹⁵ Vgl. Mössner, J.M./Baumhoff, H./Greif, M./u.a., International, 2005, S. 295 f.

¹⁶ Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 655; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze 2010, 2011, Tz. 1.32.

¹⁷ Vgl. Oestreicher, A., Gewinnabgrenzung, 2003, S. 4; Scheffler, W., International, 2009, S. 87 sowie 91.

¹⁸ Vgl. Müller, W./Rödter, T. (Hrsg.), Handbuch der AG, 2009, Kap. 13 Rn. 273.

¹⁹ Vgl. Scheffler, W., International, 2009, S. 87.

²⁰ Vgl. Frotscher, G., International, 2009, S. 249.

²¹ Vgl. Haase, F., International, 2009, S. 153.

²² Vgl. Scheffler, W., International, 2009, S. 87.

2.1.2 Korrekturvorschriften für Verrechnungspreise

2.1.2.1 Ertragsteuerrecht

In Deutschland existieren die Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen als Rechtsgrundlage zur Ergebniskorrektur bei konzerninternen Kapitalgesellschaften. Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStG dürfen die verdeckten Ausschüttungen und Einlagen, ebenso wie offene Ausschüttungen und Einlagen, das zu versteuernde Einkommen nicht vermindern oder erhöhen. Mit den Regelungen soll verhindert werden, dass eine Einkommensverschiebung zwischen den Konzernunternehmen durch schuldrechtliche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen mit unangemessenem Entgelt erfolgt und die Kapitalgesellschaften nicht mit ihrem Einkommen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, sondern eine willkürliche Verteilung des Einkommens auf die Konzerngesellschaften vorgenommen werden kann.²³

Die Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung sowie die verdeckten Einlage sind nicht gesetzlich normiert. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)²⁴ werden verdeckte Gewinnausschüttungen durch „eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen“²⁵ charakterisiert. Zusätzlich muss noch eine Vorteilseignung der Vermögensminderung beim Gesellschafter bestehen.²⁶

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis besteht immer dann, wenn der Vorteil bei Zugrundelegung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter in einer vergleichbaren Situa-

²³ Vgl. Frotscher, G., International, 2009, S. 251 - 254; Frotscher, G., Körperschaftsteuer, 2008, S. 157.

²⁴ Vgl. z.B. BFH vom 23.05.1984, BStBl 1984 II, S. 673; BFH vom 28.06.1989, BStBl 1989 II, S. 854 (855); BFH vom 17.02.1993, BStBl 1993 II, S. 457 (458); BFH vom 17.12.1997, BStBl 1998 II, S. 545 (546); BFH vom 09.11.2005, BStBl 2006 II, S. 564 (565).

²⁵ BFH vom 22.02.1989, BStBl 1989 II, S. 475 (476).

²⁶ Vgl. BFH vom 07.08.2002, BStBl 2004 II, S. 131.

tion nicht gewährt worden wäre.²⁷ Die Fiktion des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bildet den Ausgangspunkt für einen Fremdvergleich. Liegen Verhältnisse vor, die mit einem Dritten zu identischen Bedingungen abgeschlossen worden wären, so ist keine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben.²⁸ Die Vertragsbeziehung zwischen den Parteien wird dabei grundsätzlich anerkannt, allerdings wird die Höhe des Entgelts auf ihre Angemessenheit geprüft.²⁹ Angemessen ist das Entgelt, das die Gesellschaft auch mit einem Dritten vereinbart hätte.³⁰ Korrekturmaßstab ist der gemeine Wert.³¹ Bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist der den angemessenen Betrag übersteigende Teil als Gewinnausschüttung zu qualifizieren, außerbilanziell zu korrigieren, und wie eine offene Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter zu versteuern.³²

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers führt für den beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zusätzlich zu erhöhten formellen Anforderungen an die schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen.³³ Grund ist der fehlende Interessengegensatz der Vertragsparteien und die Möglichkeit des beherrschenden Gesellschafters, sowohl schuldrechtlich als auch gesellschaftsrechtlich mit der Gesellschaft Verbindungen einzugehen.³⁴ Um zwischen betrieblicher und die gesellschaftsrechtlicher Veranlassung unterscheiden zu können, wird daher auf einen formellen Fremdvergleich zurückgegriffen.³⁵ Die grundsätzlich von der Finanzverwaltung aufgestellte Vermutung

²⁷ Vgl. z.B. BFH vom 16.03.1967, BStBl 1967 III, S. 626 (627); BFH vom 10.01.1973, BStBl 1973 II, 322; BFH vom 16.04.1980, BStBl 1981 II, S. 492 (492); BFH vom 06.11.1991, BStBl 1992 II, S. 415 (418); Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 736.

²⁸ Vgl. BFH vom 23.05.1984, BStBl 1984 II, S. 673 (675); Frotscher, G., Körperschaftsteuer, 2008, S. 176 f.

²⁹ Vgl. Scheffler, W., Besteuerung I, 2009, S. 222.

³⁰ Vgl. Frotscher, G., Körperschaftsteuer, 2008, S. 183.

³¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.04.2005, BStBl 2005 I, S. 570, Tz. 5.3.1; Scheffler, W., International, 2009, S. 429.

³² Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 739.

³³ Vgl. BFH vom 09.11.2005, BStBl 2006 II, S. 564 (565).

³⁴ Vgl. BFH vom 23.10.1985, BStBl 1986 II, S. 195 (197); Schulte, W., in: Erle, B./Sauter, T. (Hrsg.), 2010, § 8 KStG, Rn. 196.

³⁵ Vgl. Gosch, D., in: Gosch, D. (Hrsg.), 2009, § 8 KStG, Rn. 190 und 318 f.

der gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann nur durch klare und eindeutige, im Voraus abgeschlossene sowie tatsächlich durchgeführte Verträge, die zivilrechtlich wirksam sind, widerlegt werden. Außerdem dürfen die Vereinbarungen nicht unüblich sein. Gelingt eine Widerlegung nicht, so wird steuerlich das Rechtsverhältnis dem Grunde nach nicht anerkannt und das Entgelt in gesamter Höhe als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert.³⁶

Spiegelbildlich zur verdeckten Gewinnausschüttung liegt eine verdeckte Einlage nach der ständigen Rechtsprechung des BFH³⁷ vor, „wenn der Gesellschafter ... seiner Gesellschaft einen Vermögensvorteil gewährt und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat“³⁸. Die verdeckte Einlage darf außerdem keinen Zusammenhang mit ordentlichen Kapitalerhöhungen haben.³⁹

Im Gegensatz zur verdeckten Gewinnausschüttung können Gegenstand einer verdeckten Einlage nur bilanzierungsfähige Vorteile sein, mithin keine Nutzungsvorteile oder Dienstleistungen.⁴⁰ Die Beurteilung der gesellschaftliche Veranlassung bei der verdeckten Einlage erfolgt danach, ob bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft einen solchen Vermögensvorteil ebenso eingeräumt hätte.⁴¹ Zur Beurteilung der Angemessenheit einer verdeckten Einlage wird auch bei der verdeckten Einlage auf einen Fremdvergleich abgestellt.⁴² Bei der verdeckten Einlage stellt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG der Teilwert den Bewertungs-

³⁶ Vgl. Frotscher, G., Körperschaftsteuer, 2008, S. 170 – 176.

³⁷ Vgl. z.B. BFH vom 30.04.1968, BStBl 1968 II, S. 722 (723); BFH vom 21.09.1989, BStBl 1990 II, S. 86 (86); BFH vom 16.04.1991, BStBl 1992 II, S. 234 (235).

³⁸ BFH vom 09.03.1983, BStBl 1983 II, S. 744 (745).

³⁹ Vgl. BFH vom 27.07.1988, BStBl 1989 II, S. 271 (273); Scheffler, W., Besteuerung I, 2009, S. 226.

⁴⁰ Vgl. BFH vom 26.10.1987, BStBl 1988 II, S. 348 (351 - 355); BFH vom 14.03.1989, BStBl 1989 II, S. 633 (634 f.); Grotherr, S./Herfort, C./Strunk, G., International, 2010, S. 281.

⁴¹ Vgl. z.B. BFH vom 14.08.1974, BStBl 1975 II, S. 123 (124); BFH vom 24.03.1987, BStBl 1987 II, S. 705 (706 f.).

⁴² Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 744.

maßstab dar.⁴³ Bei der Kapitalgesellschaft sind die verdeckten Einlagen erfolgsneutral auf dem steuerlichen Einlagenkonto zu erfassen. Auf Ebene des Gesellschafters erhöht die verdeckte Einlage als nachträgliche Anschaffungskosten den Wert der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.⁴⁴

2.1.2.2 Außensteuerrecht

Eine weitere Korrekturnorm zur Berichtigung unangemessener Vertragsvereinbarungen zwischen Konzernunternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz befindet sich in § 1 AStG. Die Einkünfte eines Steuerpflichtigen sind gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG zu korrigieren, wenn sie dadurch verringert wurden, dass der Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen Bedingungen mit nahestehenden Personen vereinbart hat, die Fremde Dritte in gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten. Durch die Norm soll, ebenso wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage, eine willkürliche Erfolgszuteilung auf die Konzernunternehmen durch schuldrechtliche Verträge mit unangemessenem Entgelt verhindert werden. Mit seinem expliziten Abstellen auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen dient § 1 AStG dazu, Erfolgsverlagerungen ins Ausland entgegenzuwirken und das deutsche Steueraufkommen zu sichern.⁴⁵

Anders als die Korrekturvorschriften des Ertragssteuerrechts greift § 1 AStG lediglich bei einer Minderung der Einkünfte.⁴⁶ Es werden daher im Rahmen des § 1 AStG ausschließlich Korrekturen vorgenommen, welche zu Lasten des Steuerpflichtigen und zu Gunsten der deutschen Fiskus gehen.⁴⁷ Die Einkünfteminderung muss bei Einkünften vorliegen, die aus Geschäftsbeziehungen stammen.⁴⁸ Gemäß § 1 Abs. 5 AStG ist eine Geschäftsbeziehung eine „schuld-

⁴³ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.04.2005, BStBl 2005 I, S. 570, Tz. 5.2; Scheffler, W., Besteuerung II, 2011, S. 357.

⁴⁴ Vgl. BFH vom 12.02.1980, BStBl 1980 II, S. 494 (497); Scheffler, W., Besteuerung I, 2009, S. 228 f.

⁴⁵ Vgl. Frotscher, G., International, 2009, S. 254 f; Grotherr, S./Herfort, C./Strunk, G., International, 2010, S. 266; Scheffler, W., International, 2009, S. 434.

⁴⁶ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 66; Tappen, F., SteuK 2010, S. 267.

⁴⁷ Vgl. Grotherr, S./Herfort, C./Strunk, G., International, 2010, S. 274.

⁴⁸ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 72.

rechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist“. Die Geschäftsbeziehung muss zusätzlich zum Ausland bestehen.⁴⁹

Des Weiteren werden von § 1 AStG nur Geschäftsbeziehungen erfasst, welche zu nahe stehenden Personen unterhalten werden. Die Angemessenheitskontrolle wird also nur bei solchen Vertragspartnern durchgeführt, bei denen vermutet wird, dass kein natürlicher Interessengegensatz besteht.⁵⁰ Was als nahe stehende Person zu qualifizieren ist, wird abschließend durch § 1 Abs. 2 AStG bestimmt.⁵¹ Erfasst werden sowohl juristische als auch natürliche Personen.⁵² § 1 AStG findet jedoch keine Anwendung auf Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, da eine Betriebsstätte nicht selbst als Person zu qualifizieren ist.⁵³

Neben den bereits genannten Tatbestandsmerkmalen ist nach § 1 Abs. 1 AStG weitere Voraussetzung für eine Korrektur, dass das Entgelt für die Geschäftsbeziehung nicht dem entspricht, was „voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz)“. § 1 AStG führt demnach nur eine Angemessenheitskontrolle der Höhe nach durch.⁵⁴ Wertmaßstab des Fremdvergleichs ist der gemeine Wert.⁵⁵

Bei der Anwendung des Fremdvergleichs ist gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG „davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“. Dadurch soll sichergestellt werden, dass Fremdvergleichswerte herangezogen werden, die unter regulären Umständen entstanden sind.⁵⁶ In der Literatur wird die Regelung heftig kritisiert, da fremde Dritte keine solche Kenntnis besitzen und die Vorschrift daher

⁴⁹ Vgl. Haase, F., International, 2009, S. 159.

⁵⁰ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 80.

⁵¹ Vgl. Pohl, C., in: Blümich, W., 2012, § 1 AStG, Rn. 57.

⁵² Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 80.

⁵³ Vgl. Grotherr, S./Herfort, C./Strunk, G., International, 2010, S. 275; Hofacker, M., in: Haase, F., 2009, § 1 AStG, Rn. 83; Pohl, C., in: Blümich, W., 2012, § 1 AStG, Rn. 58; siehe aber BR-Drucks. 302/12 vom 25.05.2012, S. 24 und 104 f.

⁵⁴ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 136.

⁵⁵ Vgl. Scheffler, W., International, 2009, S. 436.

⁵⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/4841 vom 27.03.2007, S. 85.

gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstößt.⁵⁷ Zusätzlich wird in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG bei der Durchführung des Fremdvergleichs eine Orientierung am Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gefordert. Die Korrekturvorschriften des AStG und des Ertragsteuerrechts werden damit angeglichen.⁵⁸

Rechtsfolge von § 1 AStG ist die Korrektur des unangemessenen Wertes in Höhe der Differenz zwischen Verrechnungspreis und Fremdvergleichspreis.⁵⁹ Die Korrektur ist außerhalb der Bilanz vorzunehmen.⁶⁰

2.1.2.3 Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale völkerrechtliche Verträge zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Zusätzlich werden sie durch ein Transformationsgesetz in nationales Recht umgesetzt. Die Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens stellen somit auch unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht dar.⁶¹

Nach Art. 9 OECD-MA darf eine Einkünftekorrektur durchgeführt werden, wenn verbundene Unternehmen „in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden“. Für die beiden Staaten, zwischen welchen das Abkommen geschlossen wurde, wird als verbindlicher Korrekturmaßstab der Fremdvergleichsgrundsatz verankert.⁶² Durch die Norm wird die Finanzverwaltung dazu berechtigt, bei nicht fremdvergleichskonformen Vertragsbeziehungen eine Einkünftekorrektur vorzunehmen (Erlaubnisnorm).⁶³ Dabei stellt Art. 9 OECD-MA ausschließlich

⁵⁷ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., DStR 2010, S. 1315; Wassermeyer, F., DB 2007, S. 536; Tappen, F., SteuK 2010, S. 268.

⁵⁸ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 132.

⁵⁹ Vgl. Pohl C., Blümich, W., 2012, § 1 AStG, Rn. 50; Wassermeyer, F., DB 2007, S. 535.

⁶⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.04.2005, BStBl 2005 I, S. 570, Tz. 5; Grotherr, S./Herfort, C./Strunk, G., International, 2010, S. 273.

⁶¹ Vgl. Haase, F., International, 2009, S. 233 f.; Scheffler, International, 2009, S. 199.

⁶² Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 755.

⁶³ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, G. (Hrsg.), 2009, § 1 AStG, Rn. 45; Scheffler, W., International, 2009, S. 438.

auf einen Angemessenheitskontrolle der Höhe nach ab.⁶⁴ Allerdings ist Art. 9 OECD-MA keine eigenständige Rechtsgrundlage zur Einkünftekorrektur.⁶⁵ Für die Berichtigung muss daher auf die anderen oben beschriebenen Vorschriften im nationalen Recht, d.h. auf die verdeckte Gewinnausschüttung bzw. die verdeckte Einlage oder die Regelung des § 1 AStG zurückgegriffen werden.⁶⁶

Art. 9 OECD-MA findet auf alle grenzüberschreitenden geschäftlichen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen Anwendung.⁶⁷ Unter Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 lit. a) und b) OECD-MA können sowohl Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft als auch zwischen Schwesterngesellschaften verstanden werden.⁶⁸

Mit der Festlegung eines einheitlichen Korrekturmaßstabs für beide Staaten wird die Gefahr der Doppelbesteuerung erheblich verringert. Zusätzlich dazu sieht Art. 9 Abs. 2 OECD-MA eine korrespondierende Korrektur in den Vertragsstaaten vor. Eine Korrektur kann jedoch unterbleiben, wenn die zuerst vorgenommene Korrektur aus Sicht des die korrespondierende Berichtigung durchführende Staats nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Legen die beiden Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz also verschieden aus, kommt es zu keiner korrespondierenden Korrektur. Für diese Fälle muss eine Einigung mittels Verständigungsverfahren angestrebt werden.⁶⁹

⁶⁴ Vgl. Wassermeyer, F., in: Debatin, H./Wassermeyer, F., 2012, Art. 9 OECD-MA, Rn. 46.

⁶⁵ Vgl. BFH vom 12.03.1980, BStBl 1980 II, S. 531 (532 f.); BFH vom 21.01.1981, BStBl 1981 II, S. 517 (517); Eigelshoven, A., in: Vogel, K./Lehner, M., 2008, Art. 9 OECD-MA, Rn. 18.

⁶⁶ Vgl. Frotscher, G., International, 2009, S. 257.

⁶⁷ Vgl. Eigelshoven, A., in: Vogel, K./Lehner, M., 2008, Art. 9 OECD-MA, Rn. 34.

⁶⁸ Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 756.

⁶⁹ Vgl. Frotscher, G., International, 2009, S. 258; Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, S. 756 f.; Scheffler, W., International, 2009, S. 440.

2.1.2.4 *Verhältnis der Korrekturvorschriften*

2.1.2.4.1 *Idealkonkurrenz der Normen des AStG und des Ertragsteuerrechts*

Die Regelungen über die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage gelten grundsätzlich auch bei grenzüberschreitenden Konstellationen.⁷⁰ Daher stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der Normen des Ertragssteuerrechts und der Regelung des Außensteuergesetzes. Unkritisch ist das Verhältnis in den Fällen, in denen sich der Anwendungsbereich der beiden Normen unterscheidet. So werden durch § 1 AStG bspw. auch Nutzungsüberlassungen auf ihre Fremdvergleichskonformität überprüft, welche im Rahmen einer verdeckten Einlage nicht erfasst würden. Die Frage nach der Beziehung der Regelungen stellt sich jedoch insbesondere, wenn der Anwendungsbereich der Normen deckungsgleich ist. Bedeutung hat die Klärung dieser Frage im Hinblick darauf, dass sich die Rechtsfolgen der Vorschriften teilweise unterscheiden.⁷¹ Denn insbesondere bei Veräußerungsgeschäften entsprechen sich Teilwert und gemeiner Wert nicht.⁷²

Der Gesetzgeber hat mit der Unternehmensteuerreform die sog. Idealkonkurrenz im Gesetz verankert. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3 AStG tritt § 1 AStG zurück und die Regelungen des Ertragsteuerrechts sind vorrangig anzuwenden, wenn die Rechtsfolge beider Korrektornormen übereinstimmt. Gehen die Rechtsfolgen des § 1 AStG allerdings weiter als die ertragssteuerlichen Regelungen, dann sind nach § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG „die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen“. ⁷³ Da durch § 1 AStG nur grenzüberschreitende Fälle berichtigt werden, wird davon ausgegangen, dass die Regelung europarechtswidrig ist.⁷⁴ Von dieser Thematik wird in dieser Arbeit jedoch abstrahiert.

⁷⁰ Vgl. Haase, F., International, 2009, S. 156.

⁷¹ Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 750 f.

⁷² Vgl. Borstell, T./Brüninghaus, D./Dworaczek, M., IStR 2001, S. 758 f.

⁷³ Vgl. Jacobs, O. H./Endres, D./Spengel, C. (Hrsg.), International, 2011, S. 752.

⁷⁴ Vgl. z.B. Hey, J., BB 2007, S. 1308; Scheffler, W., International, 2009, S. 437; Kaminski, B., StuW 2008, S. 344 – 347.



<http://www.springer.com/978-3-658-04600-2>

Gestaltung von Verrechnungspreisen mit immateriellen
Wirtschaftsgütern

Koinzer, C.M.

2014, XVIII, 97 S. 2 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-04600-2